

推进政府会计改革 加强公共资产管理

■ 陆阳春

公共资产是公共部门提供公共产品和公共服务的物质基础,加强公共资产管理是增强政府履行公共受托责任的重要方面,是公共管理制度改革的有机内容。政府会计改革通过引入权责发生制进行成本核算、编制资产负债表反映公共部门财务状况等手段,能够促进公共部门提高运行效率、降低运行成本、注重管理绩效。政府会计改革不仅与公共部门资产管理目标一致,而且为公共资产管理提供了技术手段。

一、政府会计改革为加强公共资产管理提供了有效手段

政府会计作为反映政府财务活动和状况的一种计量手段和披露工具,在公共资产的运行成本核算和价值评估方面具有独特的优势。围绕公共资产管理的目标,政府会计改革可通过计量、核算、报告等手段,对公共资产管理各环节提供有效技术和操作支持。政府会计改革在促进公共资产管理方面的作用主要体现在以下方面:

1. 有助于公共资产的科学配置。公共部门资产配置的一个重要目标,就是在满足公共产品和公共服务需求的前提下,使资产配置的成本最小化。资产配置的方式是多样的,可以通过购买方式获取资产的所有权与使用权,可以

通过租赁方式获取资产的使用权,可以通过公私合作以参股或投资的方式获取公共资产,等等。具体采用何种方式,需要成本效益分析作为决策支持。传统的收付实现制下,将各项资本性支出全部确认为当期费用,既不将资产资本化,也不计提折旧,无法进行成本效益分析。政府会计改革引入权责发生制后,通过核算资产提供公共服务的“真实完整成本”,科学确定资产的配置方式。

2. 有助于公共资产的有效使用。公共资产有效使用主要是指,提高公共部门资产的利用效率,盘活资产存量,避免资产的闲置与浪费。为准确获取净资产价值,需要对资产价值评估确定合适的计量方法,选择合适的折旧率和折旧方法。传统的收付实现制下不对资产计提折旧,无法准确反映资产的净价值,通过政府会计改革引入权责发生制可以科学准确地反映资产的净价值,从而计算出资产所占用的时间价值。

3. 有助于公共资产的合理处置。资产的合理处置主要是指,准确评估拟处置资产的价值,防止公共利益的损失,同时及时对公共部门资产予以增补。传统收付实现制下,在资产处置前,资产的价值一直都是购置时的原始价值。政府会计改革引入权责发生制后,通过选择合适的计提折旧方法,能够

依据资产账面价值推测资产的使用价值,从而适时地、按照相对公允的价格对资产进行处置,防止资产提前、低价处置。此外,计提折旧可作为申请新的资产预算的依据。

4. 有助于公共资产的全面披露。公共资产是由公共资源投入形成的,具体而言,是纳税人缴纳的税收形成的。公众有权利知晓公共资产的使用情况,公共部门则有义务全面、准确地披露公共资产的有关信息。能够以货币计量的公共资产,要反映出其价值;不能以货币计量的公共资产,要反映出其数量和现有的状况。政府会计改革后,通过编制政府财务报告,对资产的价值和使用状况进行全面披露。

二、国际上政府会计改革促进公共资产管理的普遍做法

围绕促进公共资产管理的目标,英国、美国、澳大利亚、法国、德国等国家在实施政府会计改革中主要有以下做法和经验:

1. 明确界定资产范围并科学分类。清晰、明确、科学的资产范围是资产管理活动的基础。在政府的财务管理中,英国、美国、澳大利亚等国家对公共部门资产的定义略有不同,但基本内涵是一致的:一是主体控制或拥有的,二是

未来会带来经济利益或服务潜能的流入。按照这一定义,资产管理的范围是非常广泛的,既包括有形的实物资产,还包括专利权等无形资产;既包括可以计量的房屋、基础设施等,还包括难以计量的土地、森林等资源资产和文化遗产。对于庞大的公共资产,科学的分类是非常重要的,会计核算上通常根据资产的流动性分为流动资产和非流动资产,根据资产的形态分为有形资产和无形资产,根据资产的功能分为金融资产和非金融资产,每一类下又分若干明细。每一类资产根据其特点不同,在价值评估和披露等方面都会有所不同,以更好地满足资产管理需要。

2. 全面进行资产清查并系统记录。对公共部门资产进行全面清查是资产管理的一项基础性工作,清晰、全面的资产记录也是实施政府会计改革的一项必备基础条件。对于如此庞大的公共部门资产,英国、美国、法国、澳大利亚等国家都建立了先进的公共资产管理系统作支撑。如美国各级政府都有资产管理系统,全国的公共资产管理系统近9万个,系统中资产的类别、使用期限、折旧率、现值、处置情况等都有清晰反映和记录,实现了资产的全面信息化管理。同时,通过资产管理系统和政府财务报告系统的有机衔接,资产管理系统中的数据可以直接为财务报告系统所接收,实现了从实物管理到财务管理的一体化。

3. 准确评估计量资产价值。在资产管理活动中,资产价值评估和计量的重要意义有两点:一是掌握资产的价值,摸清政府“家底”;二是掌握资产损耗情况,反映资产运行的成本。与企业资产相比,公共资产的种类更为繁多,而且有些资产缺少原始价值记录,因此,公共资产的价值评估具有一定难度。国际上对资产常用的计量方法有历史成本法、现行重置成本法、可变现净值法和现值法等,在实际操作中需要区分不同

情况,选择适当的计量方法。例如,对一般建筑物通常采用历史成本法,对没有保留原始单据的资产通常采用重置成本法,对一些难以计量的、非经营性文化遗产则采用象征价值1美元(或英镑等)表示。对于资产的消耗情况,通常通过计提折旧来反映,折旧的真正作用就是在资产的使用期内衡量其耗用情况。但如果资产经妥善的维护,其使用期限不会缩短,可以不对其计提折旧。在美国,土地、艺术品、以及使用状况维护在固定水平的基础设施等,是不需要计提折旧的,有关维护费用直接记入运行成本,但如果基础设施等资产的状况有所恶化,则应相应调减资产的账面价值,并将差额部分记入运行成本。

4. 全面系统报告资产信息。根据国际经验,全面系统的资产报告主要体现在三个方面:一是资产的列示。在政府财务报告的资产负债表中,通常按资产的流动性大小进行列示,从现金、现金等价物、应收账款、应收税金,到存货、资本性资产等,涵盖了主要的资产类型。二是资产主体的范围。由于资产负债表是反映政府整体的财务状况,所以资产主体范围也要具有整体性。通常不仅包括政府部门,而且包括公共事业单位、公共企业等政府所属机构,以及政府在股份公司中所持股份等。三是资产信息的披露。财务报表中列示的信息是有限的,很多详细的信息需要在报告的附注中披露。例如在美国政府财务报告的附注中会对资本资产作详细说明,将资本资产分为计提折旧的资产和不计提折旧的资产,分别列出资产折旧期限和折旧方法,并将计提的折旧费用摊销在政府具体部门的活动中。

三、我国现行预算会计难以适应加强公共资产管理的要求

我国公共部门资产(不包括国有企

业资产)核算主要依据的是现行预算会计制度,具体包括总预算会计制度、行政单位会计制度、事业单位会计制度和建设单位会计制度等。与国际上政府会计改革对公共部门资产管理的促进与支持相比,我国预算会计制度已难以满足加强政府资产管理的需要。

1. 资产核算范围偏窄,政府“家底”不全。根据行政单位、事业单位会计制度,行政单位资产分为流动资产和固定资产,事业单位资产分为流动资产、固定资产、对外投资和无形资产等。与国际上公共部门会计对资产的分类相比,还不够系统、全面,很多公共部门资产没有在行政事业单位的账务核算中体现,例如交通部门的公路基础设施、行政部门的无形资产、林业部门的资源性资产、文化部门的文化遗产等。在财政总预算会计方面,按照现行规定,政府的对外投资一旦形成只列为支出,而没有作为资产反映在财政总预算会计账务中。可以说,目前预算会计核算和反映出的“家底”是不全面的,难以保证公共资产的完整和安全。在这种模式下,各级公共部门往往只重视资产购置预算,在获取资产后,容易轻视资产的使用和管理。

2. 资产价值核算不准,政府“家底”不实。目前,我国行政事业单位的资产一般采用历史成本法计量,通常不计提折旧,计量模式单一且不够科学,存在很多弊端。需要计提折旧的固定资产未提折旧,资产的账面价值与实际价值不一致,虚增资产总量;大多数科研单位和院校等没有对拥有的知识产权、著作权、科研成果等无形资产价值进行科学评估,低价转让或无偿转让使用的现象时有发生,造成资产流失;一些事业单位对外投资资产价值不能及时重估,账面价值不准等;大量没有纳入核算范围的资产更缺乏价值评估和计量。可以说,当前会计账务上的资产价值是不准确的。

3. 资产运行成本信息缺乏, 管理效率较低。由于对资产不计提折旧, 缺乏资产使用成本信息, 对资产使用有效性缺少客观准确的考核指标。一方面, 无法完整准确核算行政事业单位提供公共产品或服务的成本, 不利于政府公共支出绩效考评; 另一方面, 造成行政事业单位不能树立起成本意识, 把占有使用的资产当作“免费午餐”, 造成资产的浪费、闲置。由于不能准确核算资产净值, 资产的使用价值与账面价值缺乏有机衔接, 资产管理与财务管理相脱节, 资产管理与预算管理相脱节, 难以对资产进行科学有效的配置和处置。

4. 资产信息简单分散, 管理缺乏合力。目前, 尚无一套完整的政府会计制度和政府财务报告制度, 不同类型公共部门的资产分别核算、分别报告, 而且报告非常简单。主要表现在: 行政事业单位的在建工程依据国有建设单位会计核算, 在竣工决算前不列入单位会计账面资产, 无法获取单位完整的资产情况; 没有完整的政府财务报告, 大量的国有企业资产没有作为股权投资反映为政府的资产; 在行政事业单位决算的资产负债表中, 只是对流动资产、固定资产、无形资产等按大类列示, 缺乏明细的分类, 更缺乏国外政府财务报告中对每项资产确认、计量所采用的会计政策的说明。

四、借鉴国际经验将政府会计改革与公共资产管理有机融合

我国政府会计改革目标是通过逐步引入权责发生制核算基础, 全面、科学、准确地反映政府财务状况、政府运营情况和政府受托责任。下一步, 应借鉴国际经验, 加强对公共部门资产的管理、价值计量和报告, 以更好地推进政府会计改革。

1. 全面界定资产的范围并科学分类。根据我国现行行政事业单位会计制度, 资产是行政事业单位占有或使用的能以货币计量的经济资源。与国际上对资产的定义相比, 我国资产的定义侧重于形式上的占有或使用, 而国际上的定义更侧重于资产的实质。我国实施政府会计改革, 应在科学界定政府会计管理范围的基础上, 将公共资产的范围界定向国际上普遍接受的概念靠拢, 扩大资产的核算范围, 建立完整的公共资产“清单”, 并对资产进行科学合理的分类。为此, 可借鉴国际通行做法, 将资产分为金融资产(包括现金、投资、应收账款、应收税金、预付款等)和非金融资产, 非金融资产再划分为实物资产(包括不动产、厂房和设备、基础设施资产、文化遗产、国防或军用资产、自然资源等)和无形资产(如勘探矿藏权、电频使用权等)。这种分类方法既可以反映政府支付和偿债的能力, 也可以评估政府持续提供公共服务的能力。对每一项具体的资产, 根据其自身的属性和管理需要, 予以合理的归类。

2. 由易到难准确计量资产价值。资产的计量是政府会计改革中的重点和难点, 美国、法国等国家在政府会计改革中, 采取了先易后难的方式, 逐步对资产实行权责发生制会计核算。目前, 我国政府部门的会计核算基本是以收付实现制为基础, 因此, 在资产的计量方面, 也应按照由易到难的方针, 采取逐步突破的方式引入权责发生制。可先将易于计量的金融资产, 以及存货、不动产、厂房和设备等一般的实物资产纳入计量的范围, 并选择恰当的计量模式和折旧方法, 准确核算资产价值。道路、桥梁等基础设施可随着改革的推进逐步纳入, 并可采用英国的更新会计方法或美国的修正的基础设施计量法予以核算。具体做法虽略有不同, 但核心均是对基础设施不计提折旧, 但需要定期对

基础设施的状况进行评估, 若设施状况恶化或改进, 则应相应调减或调增资产的账面价值, 并将差额部分计入经营成本。对于一些虽符合资产定义但难以货币计量的资产, 如不可转让的历史文化遗产、自然资源等, 为反映政府对文化遗产和自然资源的管理保护责任, 可以1元作象征性计价, 并在报表附注中作详细披露。此外, 无形资产的计量需要强化, 可根据需要选择历史成本法、可变现净值法、现值法等不同模式进行计量。

3. 完整明晰报告资产信息。政府会计改革后将实施政府财务报告制度。政府财务报告作为政府财务状况信息的反映载体, 在资产信息的披露方面应满足以下要求: 一是资产报告的范围完整。国有基本建设单位的资产信息应在行政事业单位财务报告中统一反映为在建工程; 使用权益法核算政府代行国家职能管理的国有资产权益和收益权, 以考核国有资产的保值增值情况; 合并政府本级所有行政事业单位、公共附属单位、公共企业的财务报表, 编制政府合并财务报告, 得到一级政府完整的资产“家底”。二是资产价值的列示明晰。按照资产分类, 在资产负债表中清晰地报告每一类资产的价值, 在附注中列示或说明每项资产所采用的计量模式, 是否计提折旧, 计提折旧的方法以及具体折旧的金额等。三是资产状况的信息详细。在财务报表附注中应详细说明现金、银行存款情况, 资金使用计划及执行情况, 对外投资的组成和风险情况, 在国有企业中权益保值和增值情况, 固定资产的构成和使用情况, 基础设施的维护情况, 以及自然资源及一些文化遗产等无法计量资产的数量等情况说明。

(作者单位: 财政部国库司)

责任编辑 廖 奎